

Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen

Aktuelle Rechtsprechung des BFH zur Besteuerung von Personengesellschaften

VRiBFH Michael Wendt

Gliederung

- Vergütungen für Leistungen des Mitunternehmers
- Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen
- Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Leistungen des Gesellschafters an die Personengesellschaft
 - Gesellschaftsvertragliche Verpflichtung
 - Gesellschafterbeitrag
 - „Entgelt“ ggf. über Gewinnverteilung
 - Schuldrechtliche Verpflichtung
 - Z.B. Dienstleistung, Miete, Pacht, Darlehen
 - Entgeltanspruch gegen Gesellschaft
 - Betriebsausgabe der Gesellschaft

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

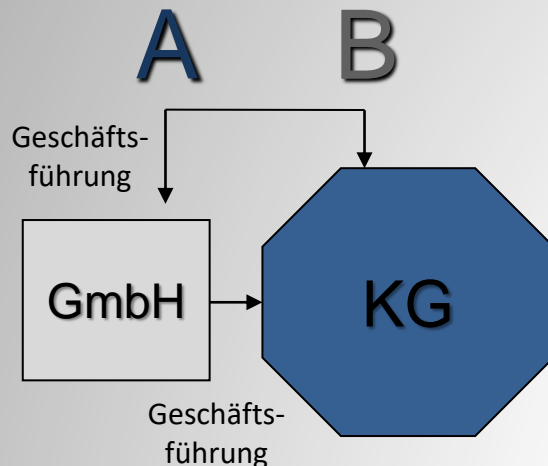
- Ertragsteuerrechtliche Behandlung
 - § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG
 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind
 - die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist,
 - und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Ertragsteuerrechtliche Behandlung
 - „Gleichstellungsthese“
 - Mitunternehmer soll möglichst dem Einzelunternehmer gleich gestellt werden
 - Einzelunternehmer kann keine gewinnmindernden Leistungen für seinen Betrieb erbringen
 - Gewinnverteilungsabrede und schuldrechtliche Vergütung führen zu demselben Ergebnis
 - Gleiche Einkunftsart, gleiche Einkunftshöhe

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Vorabgewinn für Geschäftsführung bei GmbH & Co. KG
 - BFH-Urteil vom 28.5.2020 IV R 11/18 (BStBl II 2020, 641)



- GmbH führt Geschäfte der KG, A+B führen Geschäfte der GmbH
- Vorabgewinnanteil der GmbH für Haftung und Geschäftsführung
- Keine vereinbarte Vergütung für Geschäftsführung an A+B
- FA: Kein Gewinnanteil für GmbH
- FG: Vorabgewinnanteil ist GmbH zuzurechnen

Behandlung des Vorabgewinnanteils?

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Vorabgewinn für Geschäftsführung bei GmbH & Co. KG
 - BFH-Urteil vom 28.5.2020 IV R 11/18 (BStBl II 2020, 641)
 - Leitsatz

Sieht der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG einen Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG vor, die von einem Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wird, so ist der betreffende Betrag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht der Komplementär-GmbH, sondern dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die GmbH dem Kommanditisten ein Entgelt für seine Tätigkeit schuldet.

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Geschäftsführung bei GmbH & Co. KG
 - Komplementär-GmbH ist Geschäftsführerin der KG
 - Geschäftsführer der GmbH kann ein Kommanditist sein
 - Vergütung der GmbH für Geschäftsführung ist Sondervergütung der GmbH
 - Von GmbH gezahlte Vergütung an Geschäftsführer ist Sonderbetriebsausgabe der GmbH
 - Für Kommanditisten als Geschäftsführer ist Vergütung zugleich Sondervergütung

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Unterbleiben von Vergütung
an geschäftsführenden Personengesellschafter
 - Gesellschafterbeitrag,
der Gewinnverteilung nicht beeinflusst
 - Bei Verzicht auf entstandenen Vergütungsanspruch:
Sondervergütung und Einlage

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

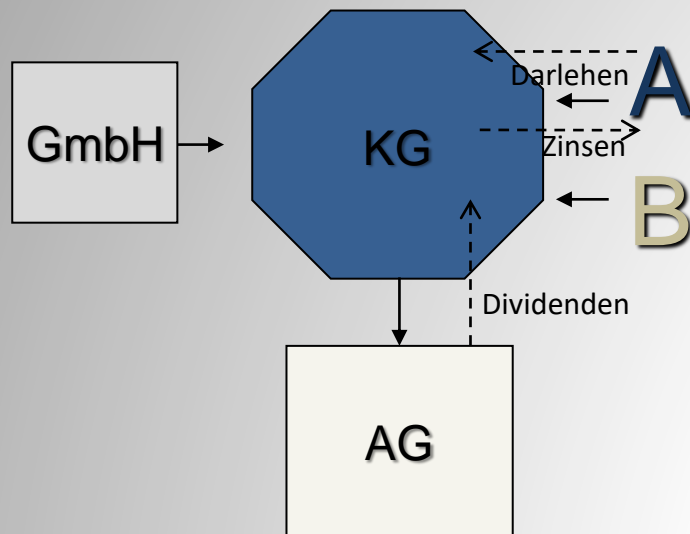
- Unterbleiben von Vergütung an geschäftsführenden Kapitalgesellschafter
 - Gesellschafterbeitrag und Erhöhung des thesaurierten Gewinns
 - Bei Verzicht auf entstandenen Vergütungsanspruch: Zufluss und verdeckte Einlage

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Unterbleiben von Vergütung an geschäftsführenden Gesellschafter von GmbH & Co. KG
 - Für geschäftsführenden Doppelgesellschafter Gewinnanteil bei KG und verdeckte Einlage bei GmbH
 - Keine Thesaurierung zum KSt-Tarif möglich, Betrag unterliegt als Gewinnanteil sofort der ESt
 - Für Nur-GmbH-Gesellschafter Gesellschafterbeitrag
 - Betrag wird thesauriert, ESt-Versteuerung bei späterer Ausschüttung

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG bei Sondervergütung
 - BFH-Urteil vom 6.2.2020 IV R 5/18 (BStBl II 2020, 448)



- Finanzierung des Aktienerwerbs durch zweckgebundenes Darlehen von A
- Dividendeneinnahmen von AG teilweise steuerbefreit nach § 3 Nr. 40 EStG
- Darlehenszinsen an A Betriebsausgabe und Sondervergütung

Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Darlehenszinsen?

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG bei Sondervergütung
 - BFH-Urteil vom 6.2.2020 IV R 5/18 (BStBl II 2020, 448)
 - Leitsatz

§ 3c Abs. 2 EStG findet im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind.

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Bedeutung des Teileinkünfteverfahrens
 - Teilsteuerbefreiung der Einnahmen zur Berücksichtigung der Vorbelastung mit KSt
 - Teilabzugsverbot für zusammenhängende Ausgaben zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung
 - M.E. nicht folgerichtig, weil einmalige Vollbesteuerung stattfindet, aber nach BFH und BVerfG verfassungsgemäß

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Ebene der Gesamthand
 - Feststellung im Gewinnfeststellungsbescheid
 - Gesetzlich vorgegeben „Nettoverfahren“, also Ergebnis nach Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG etc. und § 3c Abs. 2 EStG
 - Akzeptiert aber auch „Bruttoverfahren“, also Feststellung ohne Teileinkünfteverfahren und Mitteilung der begünstigten Einnahmen und Ausgaben
 - Bei mehrstufigen Beteiligungen nur „Bruttoverfahren“ möglich

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Besonderheit bei dem Teilabzugsverbot unterliegenden Ausgaben, die zugleich Sondervergütungen sind
 - Hinzurechnung der Sondervergütung verhindert im Ergebnis Gewinnminderung
 - Doppelbegünstigung kann nicht eintreten, deshalb insoweit keine Anwendung des Teilabzugsverbots

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Beispiel
 - An GmbH & Co. KG sind A und B zu je 50 % beteiligt.
Im Wj. werden nur Dividenden von einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 100 bezogen. Die KG hat die Beteiligung fremdfinanziert und zahlt im Wj. Darlehenszinsen von 10.

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Beispiel
 - Ermittlung des netto festzustellenden Gesamthandsgewinns:

Bilanzgewinn 100 ./.	10	90	
Kürzung § 3 Nr. 40 EStG		./.	40
Hinzurechnung § 3c Abs. 2 EStG			4
Gesamthandsgewinn		<hr/>	54

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Beispiel
 - Einkünfte bei Darlehen von Dritten (Bank):

	A	B	Summe
Gesamthandsgewinn	27	27	54
Sondervergütung	0	0	0
Gesamt	27	27	54

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Beispiel
 - Einkünfte bei Darlehen von A nach Gesetzeswortlaut:

	A	B	Summe
Gesamthandsgewinn	27	27	54
Sondervergütung	10	0	10
Gesamt	37	27	64

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Beispiel
 - Einkünfte bei Darlehen von A nach BFH-Urteil :

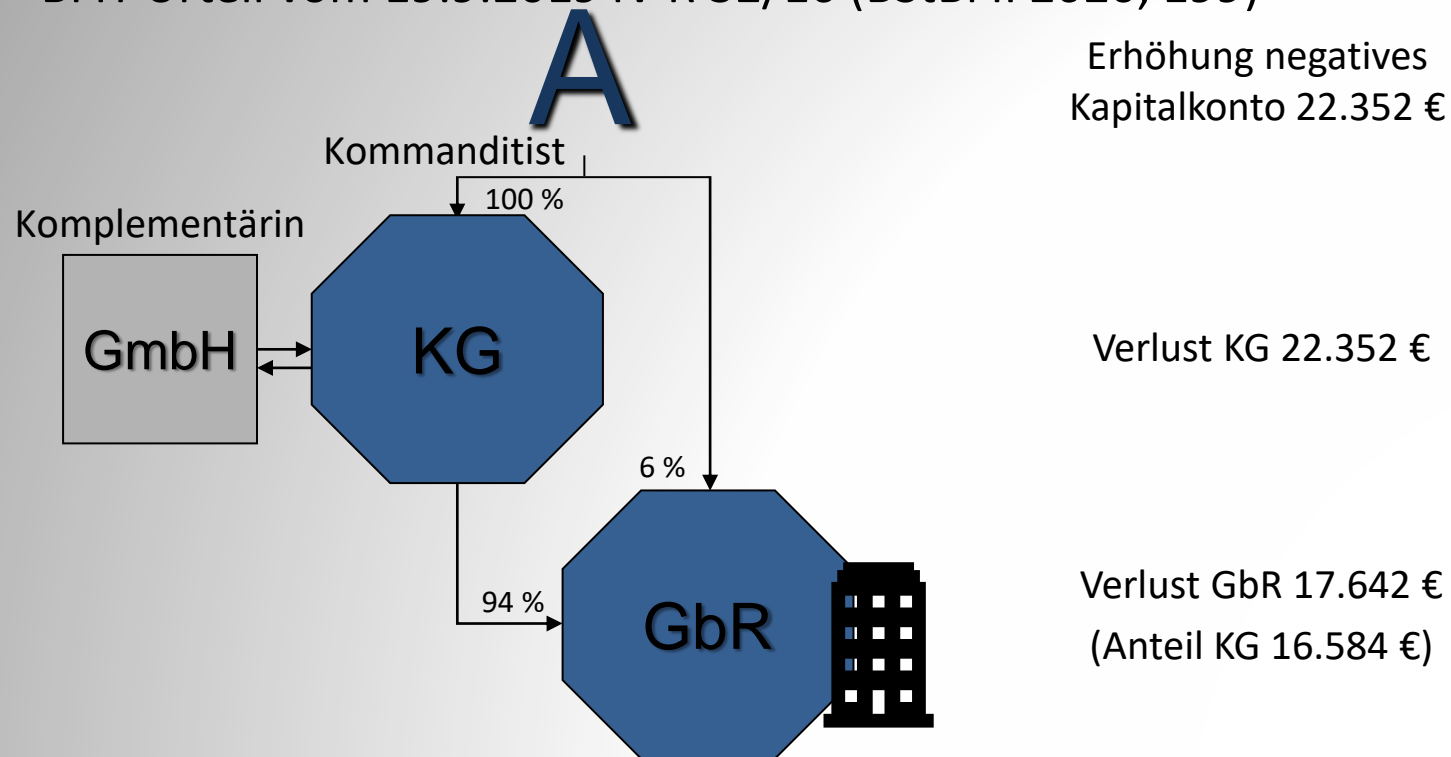
	A	B	Summe
Gesamthandsgewinn	25	25	50
Sondervergütung	10	0	10
Gesamt	35	25	60

Vergütung für Leistungen des Mitunternehmers

- Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaft als Anteilseigner
 - Ungeklärt: Refinanzierungskosten des Gesellschafters
 - Kosten der Refinanzierung des Gesellschafterdarlehens sind Sonderbetriebsausgaben
 - Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf diese Ausgaben?
 - Refinanzierungskosten der Gesellschaft unterlägen Teilabzugsverbot
 - Gleichstellungsthese verlangt möglichst Gleichbehandlung mit Einzelunternehmer, der ebenfalls Teilabzugsverbot unterläge
 - M.E. daher Erstreckung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf Refinanzierungskosten des Gesellschafters

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- Beschränkte und mittelbar unbeschränkte Verlusthaftung
 - BFH-Urteil vom 19.9.2019 IV R 32/16 (BStBl II 2020, 199)



Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- Beschränkte und mittelbar unbeschränkte Verlusthaftung
 - BFH-Urteil vom 19.9.2019 IV R 32/16 (BStBl II 2020, 199)
 - Leitsatz

Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden GbR von einem Gesellschafter, hier einer KG, im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten (sog. Zebragesellschaft), ist die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG nur auf der Ebene der KG anzuwenden. Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR sind nicht zu berücksichtigen.

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- Bedeutung des § 15a EStG
 - Beschränkung der Verlustnutzung bei Gesellschaftern, die nur mit Einlage haften
 - Verlustanteile, die zu negativem Kapitalkonto führen, werden nur mit künftigen Gewinnanteilen verrechnet
 - Gesellschaftsrechtlich werden Verluste auch über Einlage hinaus zugerechnet
 - Entnahmeverbot für spätere Gewinnanteile bis zur Auffüllung der Einlage

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- § 15a EStG nur bei Oberpersonengesellschaft
 - Beschränkt haftender Obergesellschafter unterliegt § 15a EStG auf Ebene der Obergesellschaft mit gesamten Verlustanteil
 - Gewinn/Verlustanteil der Obergesellschaft aus Untergesellschaft fließt in Ergebnis der Obergesellschaft ein
 - Entscheidend ist gesondert und einheitlich festgestellter Anteil an Einkünften der Untergesellschaft

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- § 15a EStG nur bei Oberpersonengesellschaft
 - Zebra-Untergesellschaft wird ertragsteuerlich negiert
 - Ideeller Anteil an Wirtschaftsgütern wird als Betriebsvermögen der Obergesellschaft behandelt
 - Anteilige Einnahmen und Ausgaben sind originärer Bestandteil des Gewinns der Obergesellschaft
 - § 15a EStG kann gleichwohl auch bei vermögensverwaltender Untergesellschaft angewendet werden
 - BMF-Schreiben vom 15.09.2020 zur sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden KG nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG (BStBl I 2020, 919)

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- § 15a EStG nur bei Unterpersonengesellschaft
 - Beschränkt haftende Obergesellschaft unterliegt § 15a EStG mit Verlustanteil aus Untergesellschaft
 - Nur ausgleichsfähiger Verlustanteil aus Untergesellschaft fließt in einkommensteuerliches Ergebnis der Obergesellschaft ein
 - Verrechenbare Verluste werden als solche an Obergesellschafter durchgeleitet

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

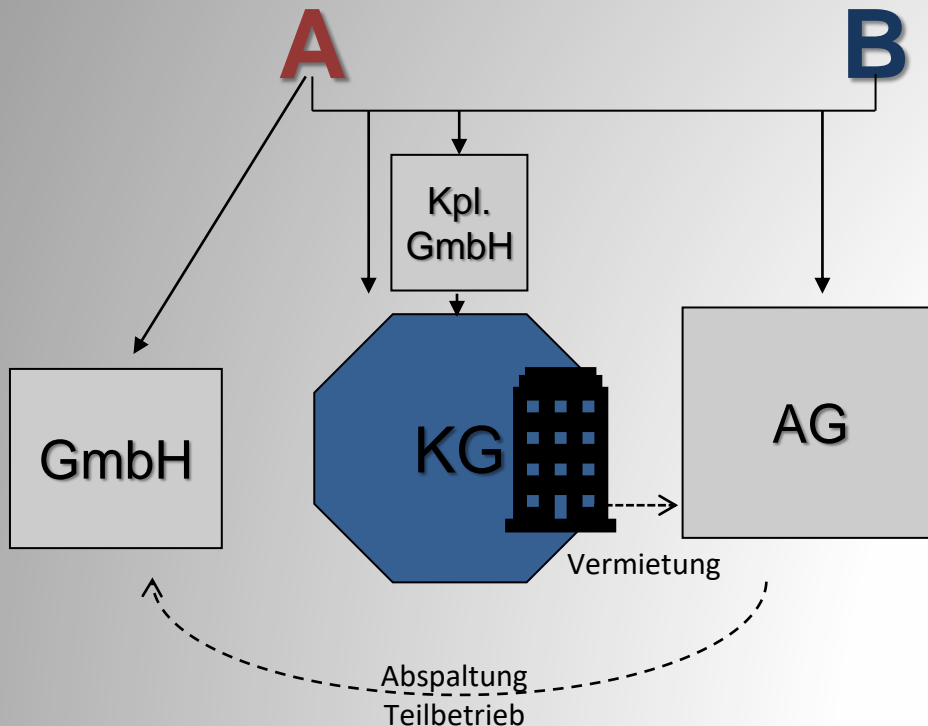
- § 15a EStG bei Ober- und Untergesellschaft
 - Korrektur des Kapitalkontos iSd. § 15a EStG auf Ebene der Obergesellschaft
 - Spiegelbild des Kapitalkontos bei Untergesellschaft erhöht/mindert Kapitalkonto bei Obergesellschaft nicht
 - Verluste mindern Kapitalkonto nur auf jeweiliger Ebene
 - Gedankliche Zerlegung verrechenbarer Verluste des Obergesellschafters in zwei Teilbeträge
 - Weitergeleitete Verluste aus Untergesellschaft
 - Eigene Verlustanteile aus Obergesellschaft

Anwendung des § 15a EStG bei mehrstöckigen Beteiligungen

- § 15a EStG bei Doppelgesellschafter
 - Anwendung des § 15a EStG auf jeweiliger Ebene
 - Kein Ausschluss beschränkter Haftung bei Obergesellschaft durch unbeschränkte Haftung bei Untergesellschaft

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung bei Kapitalbeteiligung im SonderBV
 - BFH-Urteil vom 28.5.2020 IV R 17/17 (DStR 2020, 2192)



- Anteile an AG
SonderBV II bei KG
- Abspaltung Teilbetrieb von AG
auf GmbH
- Zuteilung von je 100 €
neue Anteile für A und B
- Beteiligung von B an GmbH
anschließend 0,4 %

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung bei Kapitalbeteiligung im SonderBV
 - BFH-Urteil vom 28.5.2020 IV R 17/17 (DStR 2020, 2192)
 - Leitsatz
 1. Befinden sich bei einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft und werden diesem infolge der Abspaltung Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilt, bleiben diese Anteile bis zu ihrer Entnahme gleichfalls notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung bei Kapitalbeteiligung im SonderBV
 - BFH-Urteil vom 28.5.2020 IV R 17/17 (DStR 2020, 2192)
 - Leitsatz
 2. Zu einem Sondergewinn des Gesellschafters kann sowohl der "Anteilstausch" selbst als auch eine Entnahme der von dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilten Anteile aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II führen.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung als „Anteilstausch“
 - § 123 UmwG
 - (1) ...
 - (2) Ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) kann von seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile abspalten
 1. zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils oder dieser Teile jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Rechtsträger (übernehmende Rechtsträger) oder
 2. zur Neugründung durch Übertragung dieses Teils oder dieser Teile jeweils als Gesamtheit auf einen oder mehrere, von ihm dadurch gegründeten neuen oder gegründete neue Rechtsträgergegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers oder dieser Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers (Abspaltung).

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung als „Anteilstausch“
 - § 128 UmwG

¹Werden bei Aufspaltung oder Abspaltung die Anteile oder Mitgliedschaften der übernehmenden Rechtsträger den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers nicht in dem Verhältnis zugeteilt, das ihrer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger entspricht, so wird der Spaltungs- und Übernahmevertrag nur wirksam, wenn ihm alle Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers zustimmen. ²Bei einer Spaltung zur Aufnahme ist der Berechnung des Beteiligungsverhältnisses der jeweils zu übertragende Teil des Vermögens zugrunde zu legen.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung als „Anteilstausch“
 - § 15 UmwStG

(1) ¹Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 vorbehaltlich des Satzes 2 und des § 16 entsprechend. ²§ 11 Abs. 2 und § 13 Abs. 2 sind nur anzuwenden, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird und im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt. ³Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Abspaltung als „Anteilstausch“

- § 13 UmwStG

(1) Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gelten als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten als mit diesem Wert angeschafft.

(2) ¹Abweichend von Absatz 1 sind auf Antrag die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen, wenn

1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird oder...

²Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft treten steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft.

³Gehören die Anteile an der übertragenden Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Gewinnauswirkung der Abspaltung
 - Allgemeiner bilanzsteuerrechtlicher Grundsatz, dass Gegenleistung für Übertragung ins BV gelangt
 - Für „Anteilstausch“ ausdrücklich durch § 13 UmwStG geregelt
 - Keine Gewinnauswirkung bei Buchwertfortführung
 - Aufdeckung der stillen Reserven bei Ansatz des gemeinen Werts

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Entnahme nach Abspaltung
 - Verbleiben im BV bei notwendigem oder gewillkürtem BV
 - Ansonsten Ausscheiden in der nächsten juristischen Sekunde
 - Entnahme zum Teilwert mit Aufdeckung stiller Reserven im Fall einer Abspaltung zum Buchwert

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Sonderbetriebsvermögen II
 - Voraussetzungen für Sonderbetriebsvermögen II
 - Wirtschaftsgut, das dazu dient, besonderen Einfluss auf Personengesellschaft auszuüben und dadurch Stellung des Gesellschafters in Personengesellschaft zu stärken
 - Bei Kapitalbeteiligung unter zwei Aspekten denkbar
 - Kapitalgesellschaft ist Gesellschafter oder Organ der Personengesellschaft
 - Personengesellschafter gewinnt Einfluss durch „Diktat“ wirtschaftlicher Bedingungen (Beschaffung, Absatz)

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

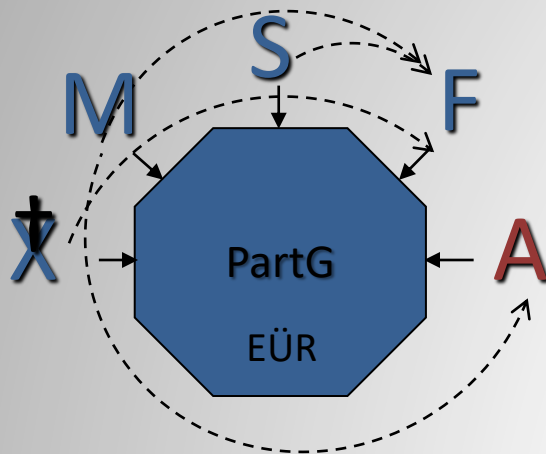
- Sonderbetriebsvermögen II
 - Anteile des Besitzpersonengeschafters an Betriebskapitalgesellschaft sind SonderBV II
 - Einheitliche geschäftliche Willensbildung

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II
 - Nach bisheriger BFH-Rechtsprechung möglich
 - Jetzt äußert BFH Zweifel
 - Überschreitung zulässiger Rechtsfortbildung?

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Auflösung von Ergänzungsbilanzen bei Teilanteilsveräußerung
 - BFH-Beschluss vom 6.8.2019 VIII R 12/16 (BStBl II 2020, 378)



- X verstirbt, PartG wird ohne ihn fortgesetzt
- Abfindung aus Vermögen der Altgesellschafter an Erben; Ergänzungsbilanzen für Abfindung und negatives Kapitalkonto
- M überträgt entgeltlich Teilanteile auf neue Gesellschafterin A und auf F
- S überträgt entgeltlich Teilanteil auf F

Ergänzungsbilanz aus Abfindung
bei Teilanteilsveräußerungen voll aufzulösen?

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Auflösung von Ergänzungsbilanzen bei Teilanteilsveräußerung
 - BFH-Beschluss vom 6.8.2019 VIII R 12/16 (BStBl II 2020, 378)
 - Leitsatz
 1. Erwirbt ein Mitunternehmer einen weiteren Anteil an derselben Personengesellschaft aufgrund des Todes eines Mitgesellschafters im Wege der Anwachsung hinzu, vereinigt sich der hinzuerworbene Anteil in der Regel mit dem bisherigen Mitunternehmeranteil des Erwerbers zu einem einheitlichen Mitunternehmeranteil. Dies gilt auch dann, wenn der Mitunternehmer bereits im Anwachsungszeitpunkt die Absicht hat, den hinzuerworbenen Anteil an einen anderen Mitgesellschafter zu veräußern (Anschluss an BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258).

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Auflösung von Ergänzungsbilanzen bei Teilanteilsveräußerung
 - BFH-Beschluss vom 6.8.2019 VIII R 12/16 (BStBl II 2020, 378)
 - Leitsatz

2. Die Auflösung oder Beibehaltung des Korrekturpostens zu den dem Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens in einer positiven Ergänzungsbilanz oder -rechnung ist von der Beibehaltung des Umfangs der Beteiligung an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Im Fall der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils ist die positive Ergänzungsbilanz oder -rechnung korrespondierend in Höhe des veräußerten Bruchteils des Anteils aufzulösen und das Mehrkapital insoweit in das anteilige Buchkapital des veräußerten Teilanteils einzubeziehen.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Einheitlicher Personengesellschaftsanteil
 - Gesellschafter einer Personengesellschaft kann zivilrechtlich nur einen Anteil haben
 - Getrennt oder nacheinander erworbene Anteile vereinigen sich zu einem Anteil
 - Steuerrechtlich existiert dann auch nur ein Mitunternehmeranteil
 - Etwaige Ergänzungsbilanz aus Teilanteilerwerb entfällt rechnerisch auf den gesamten Anteil
 - Deshalb anteilige Auflösung bei späterer Teilanteilsveräußerung

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Ergänzungsbilanz
 - Definition der Rechtsprechung:
 - Korrektur zu den Wertansätzen von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens in der Steuerbilanz der Gesellschaft
 - Korrektur des Gewinnanteils des Gesellschafters
„im Interesse einer zutreffenden Besteuerung“
 - Bildung insbesondere nach Anteilserwerb mit Kapitalkonto übersteigenden Aufwendungen
 - Mehraufwendungen sind auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen, soweit stille Reserven existieren
 - Geschäfts- bzw. Praxiswert ist insoweit entgeltlich erworben

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Vorübergehender Anteilerwerb
 - Mitunternehmerstellung ist unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Gesellschafterstellung
 - Absicht der sofortigen Weiterveräußerung ist unschädlich
 - „Verwässerung“ (Korn) der Mehranschaffungskosten bei Vereinigung mit Altanteil
 - Vermeidbar durch Zwischenschaltung einer Oberpersonengesellschaft (aber GewSt auf Veräußerung und ggf. Umqualifizierung freiberuflicher Einkünfte)

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Anteilserwerb durch Anwachsung
 - Ausscheiden eines Personengesellschafters bewirkt Anwachsung bei verbleibenden Gesellschaftern
 - Entgeltlicher Anteilserwerb bei Abfindung
ggf. einschließlich Übernahme eines negativen Kapitalkontos
 - Ansonsten unentgeltliche Teilanteilsübertragung
nach § 6 Abs. 3 EStG

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Anteilserwerb durch Anwachsung
 - Aus Sicht des Ausscheidenden nicht Veräußerung, sondern Aufgabe des Mitunternehmeranteils
 - Entschieden für Sachwertabfindung
 - Ebenso bei Barabfindung aus Gesellschaftsvermögen oder Abfindung aus Vermögen der anderen Gesellschafter (so hier)
 - Abfindung führt zu Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 3 Satz 6 EStG)

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

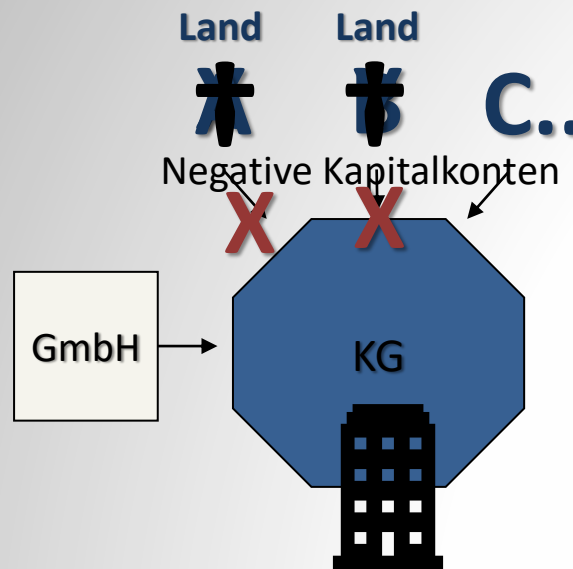
- Teilanteilsübertragung durch Eintritt eines Neugesellschafters
 - Ohne Kapitalerhöhung durch Einlage des Neuen
 - Bei Zahlung an Altgesellschafter Teilanteilsveräußerung
 - Ohne Zahlung unentgeltliche Teilanteilsübertragung
 - Wichtig: Bei Sonderbetriebsvermögen von Altgesellschaftern kann Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ausgelöst werden

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Teilanteilsübertragung durch Eintritt eines Neugesellschafters
 - Kapitalerhöhung durch Einlage des Neugesellschafters
 - Ertragsteuerlich lt. BFH Entstehen einer neuen Mitunternehmerschaft
 - Einbringung der Mitunternehmeranteile durch Altgesellschafter mit Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG
 - Bei zusätzlicher Zahlung an Altgesellschafter insoweit Teilanteilsveräußerung
 - Missverständlich hier BFH
 - Hinweis auf § 24 UmwStG trotz fehlender Einlage

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Ausscheiden des Fiskalerben mit negativem Kapitalkonto
 - BFH-Urteil vom 19.9.2019 IV R 50/16 (BStBl II 2020, 57)



Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Ausscheiden des Fiskalerben mit negativem Kapitalkonto
 - BFH-Urteil vom 19.9.2019 IV R 50/16 (BStBl II 2020, 57)
 - Leitsatz
 1. Zum Gewerbeertrag einer Personengesellschaft gehört nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch der Gewinn eines Fiskalerben aus der Aufgabe des von einer verstorbenen natürlichen Person ererbten Mitunternehmeranteils.
 2. Der durch den Wegfall eines negativen Kapitalkontos, das der ohne Abfindung ausscheidende Kommanditist nicht ausgleichen muss, entstehende Aufgabegewinn wird durch gleich hohe Verluste der verbleibenden Gesellschafter, auf die das negative Kapitalkonto des Ausgeschiedenen zu verteilen ist, betragsmäßig ausgeglichen mit der Folge, dass der Gewerbeertrag der Personengesellschaft rechnerisch unberührt bleibt.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Fiskus als Erbe
 - § 1942 BGB Anfall und Ausschlagung der Erbschaft
 - (1) Die Erbschaft geht auf den berufenen Erben unbeschadet des Rechts über, sie auszuschlagen (Anfall der Erbschaft).
 - (2) Der Fiskus kann die ihm als gesetzlichem Erben angefallene Erbschaft nicht ausschlagen.
 - § 1953 BGB Wirkung der Ausschlagung
 - (1) Wird die Erbschaft ausgeschlagen, so gilt der Anfall an den Ausschlagenden als nicht erfolgt.
 - (2) Die Erbschaft fällt demjenigen an, welcher berufen sein würde, wenn der Ausschlagende zur Zeit des Erbfalls nicht gelebt hätte; der Anfall gilt als mit dem Erbfall erfolgt.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Fiskus als Erbe

- § 1936 BGB Gesetzliches Erbrecht des Staates

¹Ist zur Zeit des Erbfalls kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner des Erblassers vorhanden, erbt das Land, in dem der Erblasser zur Zeit des Erbfalls seinen letzten Wohnsitz oder, wenn ein solcher nicht feststellbar ist, seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. ²Im Übrigen erbt der Bund.

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Fiskus als Erbe eines Mitunternehmers
 - Bei Nachfolgeklausel tritt Erbe gesellschaftsrechtlich an Stelle des verstorbenen Gesellschafters
 - Gilt auch für Fiskus als Erben
 - Ertragsteuerlich wird Nachfolger Mitunternehmer, wenn Vorgänger Mitunternehmer war
 - Gilt auch für Fiskus als Erben, selbst wenn Erbanfall auf Ausschlagung wegen Überschuldung beruht
 - Gewinnerzielungsabsicht in Gestalt der Erzielung eines Veräußerungsgewinns wird immer bestehen

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch Fiskus
 - Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn wird einkommensteuerlich dem Fiskus zugerechnet
 - Gewinn unterliegt der GewSt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG)
 - Fiskus ist keine natürliche Person (ohne Bedeutung, ob er an Stelle einer natürlichen Person getreten ist)
 - GewSt-Schuldner ist Personengesellschaft, wirtschaftliche Belastung trifft übrige Gesellschafter
 - Verrechenbare Verluste nach § 15a EStG mindern nicht den Gewerbeertrag

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Ausscheiden des Mitunternehmers ohne Abfindung im Gesellschaftsrecht
 - Vermögensanteile des Ausscheidenden wachsen den übrigen Gesellschaftern an
 - Mitgliedschaftsrechte gehen unter

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Ausscheiden des Mitunternehmers ohne Abfindung im Ertragsteuerrecht bei positivem Kapitalkonto
 - Unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils auf übrige Gesellschafter
 - Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG

Umstrukturierungen, Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern

- Ausscheiden des Mitunternehmers ohne Abfindung im Ertragsteuerrecht bei negativem Kapitalkonto
 - Unentgeltliche Übertragung bei Bereicherung der übrigen Gesellschafter
 - Anderenfalls Aufgabe des Mitunternehmeranteils
 - Gewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos
 - Ggf. Abzug verrechenbarer Verluste
 - Übergang des negativen Kapitalkontos auf übrige Gesellschafter
 - Übrige Gesellschafter erzielen sofort wirksamen Verlust
 - Verlust in voller Höhe des Kapitalkontos ohne Aufdeckung stiller Reserven (a.A. Riedesser, NWB 2020, 1918)
 - Anwendung des § 15a EStG (ggf. nur verrechenbar)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !